

Sentenza del 10/03/2023 n. 7211 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con atto registrato il 16.5.2013, A.A., costituiva in pegno la quota di una società a garanzia di debiti nei confronti dei figli B.B. e C.C.. Nella premessa dell'atto era scritto che "In data 9.5.2013 il Signor A.A., si è impegnato a pagare alla Signora C.C. l'importo di Euro... e al Signora B.B. l'importo di Euro...".

2.L'Agenzia delle Entrate emetteva a carico di A.A., B.B. e C.C. un avviso di liquidazione così motivato: l'atto costitutivo del pegno "richiama nel testo l'impegno a pagare somme di denaro che in quanto obbligazioni autonome risetto alla garanzia prestata, sono soggette ad imposta proporzionale nella misura del 3% previsto dall'art. 9 Tariffa P.1. TUR... in base a quanto disposto dell' art. 20 e dell' art. 21, comma 2, TUR si procede al recupero delle imposte dovute e non versate in sede di autoliquidazione nella misura del 3% calcolata sugli importi dell'impegno a pagare nei confronti di C.C. Euro... e di B.B. Euro...".

3. I contribuenti impugnavano l'avviso davanti alla CTP di Frosinone deducendo che lo stesso non era motivato, che il richiamo al precedente impegno non poteva dare luogo a tassazione alcuna trattandosi di "mera presa d'atto di situazione già verificatasi", che anche ad ipotizzare che fosse possibile ravvisare un atto tassabile si sarebbe trattato di atto ricognitivo di debito come tale non soggetto ad imposta ex art. 9 della Tariffa, parte prima, allegata Tur ma al più ex art. 6 o ex art. 3 della medesima tariffa.

4. L'impugnazione veniva respinta.

5.Con la sentenza in epigrafe, la CTR ha respinto l'appello.

5.1. In particolare la CTR ha affermato "che l'atto è legittimamente formato valido ed efficace perchè completo di tutti i requisiti voluti dalla legge", che "l'impegno" era stato correttamente tassato come "atto enunciato" in quello costitutivo del pegno, che doveva essere disattesa la tesi dei ricorrenti secondo cui la dichiarazione di impegno sarebbe stata al più qualificabile come ricognizione di debito giacchè, al contrario, "trattasi non di ricognizione di debito ma di impegno di pagamento per cui la tesi non è condivisibile".

6. Avverso tale sentenza i contribuenti propongono ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.

7. L'Agenzia delle Entrate ha depositato "memoria di costituzione tardiva".

8. Il Procuratore Generale ha concluso per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso viene dedotta la violazione dell' art. 112 c.p.c. per avere la CTR ommesso di pronunciare sulla eccezione di difetto di motivazione dell'avviso impugnato.

2. Con il secondo motivo di ricorso viene lamentata violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 e D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52, comma 2 bis . Deducono i ricorrenti che l'avviso non individua l'atto tassato e non consente di comprendere perchè l'impegno sia stato tassato con aliquota del 3% ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 9 e in base agli artt. 20 e 21 D.P.R. n. 131 cit.

4. Con il terzo motivo di ricorso viene lamentata la nullità della sentenza per difetto di motivazione nella parte in cui viene respinta l'eccezione dei ricorrenti secondo la quale non era ravvisabile alcun atto tassabile e, in ogni caso, si sarebbe al più potuto individuare nel richiamo ad un precedente impegno un atto ricognitivo di debito, tassabile non ex art. 9 tariffa ma ex art. 6 o ex art. 3 tariffa.

5. Con il quarto motivo di ricorso viene lamentata la violazione dell' art. 112 c.p.c. per avere la CTR "fatto riferimento all'istituto della enunciazione di cui all' art. 22 TUR " laddove invece il provvedimento impugnato non aveva richiamato l'art. 22 ma gli artt. 20 e 21. La CTR avrebbe quindi di sua iniziativa modificato la motivazione dell'atto.

6. Con il quinto motivo di ricorso viene lamentata la violazione degli artt. 20 , 21 e 22 Tur e 9 tariffa per avere la CTR, confermando l'atto impositivo, ritenuto tassabile con la tariffa prevista per gli atti dispositivi un atto ricognitivo ("una presa d'atto di una situazione già verificatasi").

7. In riferimento al primo, al secondo e al quarto motivo si osserva quanto segue.

3.1. la L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 stabilisce che "Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3 concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama".

3.2. L'atto tassato è in realtà, al contrario di quanto sostengono i ricorrenti, indicato nel provvedimento impositivo: nel provvedimento si parla dell'"impegno" - i.e. l'atto con cui A.A. il 13.5.2013 si è impegnato - a pagare somme di denaro ai figli. La motivazione indica il presupposto di fatto della decisione impositiva.

3.3. Quanto alle ragioni giuridiche della pretesa, il provvedimento menziona gli artt. 20 e 21 del TUR e l'art. 9 della tariffa parte prima. L'art. 20 è una norma sull'interpretazione degli atti ("L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extra testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi"). L'art. 21 (rubricato Atti che contengono più disposizioni), comma 2, stabilisce che "Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se

l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa". Tuttavia l'avviso espressamente riferisce la tassazione all'atto che quello presentato alla registrazione "richiama", ossia all'atto che nel primo è enunciato. Si evince dunque chiaramente che la ragione giuridica della decisione, al di là dell'erroneo richiamo ad una data disposizione (segnatamente all'art. 21 invece che all'art. 22) sta nel D.P.R. n. 131 del 1986, art. 22 ("Se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69).

2. L'enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso non dà luogo all'applicazione dell'imposta quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione. 3. Se l'enunciazione di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso è contenuta in uno degli atti dell'autorità giudiziaria indicati nell'art. 37, l'imposta si applica sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita").

4. Il tre motivi di ricorso ora in esame sono quindi infondati: non è ravvisabile la denunciata omissione di pronuncia avendo la CTR affermato che "l'atto è legittimamente formato, valido ed efficace perchè completo di tutti i requisiti voluti dalla legge"; non è ravvisabile la denunciata violazione di legge essendo detta affermazione conforme alla L. n. 212 del 2000, art. 7 ; non è ravvisabile la denunciata violazione dell' art. 112 c.p.c. avendo la CTR non già modificato le ragioni giuridiche della pretesa rispetto a quelle espresse dall'amministrazione bensì solo corretto il richiamo errato ad un determinato articolo di legge invece che a quello che risultava essere appropriato proprio alla luce delle parole utilizzate dall'amministrazione nella motivazione dell'avviso.

Sulla base della motivazione dell'avviso, in definitiva, appariva chiaro ai contribuenti - che difatti ne hanno pienamente colto, confutandoli sotto ogni aspetto, i fondamenti sostanziali - che la pretesa impositiva aveva ad oggetto: a) l'impegno al pagamento; b) in quanto contenuto ed enunciato nell'atto costitutivo di garanzia separatamente ed autonomamente tassato.

Si è ancora recentemente ribadito che: "In tema di determinazione dell'imposta di registro, l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, avendo la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa e, al contempo, di consentire l'esercizio del diritto di difesa del contribuente, deve ritenersi adempiuto mediante l'enunciazione del criterio astratto, in base al quale la rettifica è stata operata, poichè solo nella fase contenziosa l'Amministrazione ha l'onere di provare l'effettiva sussistenza dei presupposti fattuali per l'applicazione del criterio prescelto" (Cass. n. 24449/22 e molte altre).

5.1. La CTR ha rigettato l'eccezione dei ricorrenti secondo la quale non era ravvisabile alcun atto suscettivo di autonoma tassazione, in ogni caso si sarebbe al più potuto individuare, nel richiamo ad un precedente impegno, un atto ricognitivo di debito tassabile non ex art. 9 tariffa ma ex art. 6 o ex art. 3 tariffa, dicendo che si trattava non di ricognizione di debito ma di impegno di pagamento e confermando la pretesa impositiva. La CTR pare aver individuato "un impegno di pagamento" distinto dalla "ricognizione di debito". Sennonchè non qualifica tale

impegno, non dà conto di come sia arrivata a tale conclusione, non spiega in che termini l'impegno di pagamento si differenzi dalla ricognizione di debito ovvero dalla promessa di pagamento, non illustra le ragioni per cui a tale atto, pur così apoditticamente qualificato, fosse confacente la tariffa applicata dall'ufficio.

6. Il quinto motivo di ricorso, involgendo la questione della tariffa con cui tassare l'atto enunciato, resta assorbito.

7. In conclusione: deve essere accolto il terzo motivo di ricorso, devono essere rigettati il primo, il secondo e il quarto motivo di ricorso, resta assorbito il quinto motivo; la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa va rinviata alla corte di giustizia tributarie di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese.

P.Q.M.

la Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, rigetta il primo, il secondo e il quarto motivo, dichiara assorbito il quinto motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza